Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-7010/2015

Urteil vom 19. Mai 2016

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A.**_____**,** Kanada,
2. **B.**_____**,** Kanada,
beide vertreten durch Stefan Brühwiler, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

C._____ **AG,**
Beschwerdegegnerin,

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Vorinstanz,

Gegenstand

Internationale Quellenbesteuerung; Einmalzahlung.

Sachverhalt:

A.

A.a Mit «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» vom 20. Februar 2003 vereinbarten die damals in D._____ wohnhafte, in den USA geborene Österreicherin E._____ und die C._____ AG die Eröffnung eines auf ihren Namen lautenden Kontos bei dieser Bank. Im Abschnitt «Korrespondenzinstruktionen» des erwähnten Dokuments wurde dabei insbesondere Folgendes festgehalten:

> «Die Korrespondenz ist, ausgenommen bei Vorliegen besonderer Umstände, [...] banklagernd, gegen Gebühr, zur Verfügung zu halten, wobei C._____ jeder Verantwortung für allfällige Folgen enthoben ist. Ich/Wir anerkenne(n) die bei C._____ zur Verfügung gehaltenen Mitteilungen als ordnungsgemäss zugegangen. Als Zeitpunkt des Zuganges gilt ohne besonderen Vermerk das Datum, das das betreffende Bankdokument trägt.»

Das gestützt auf dieses Basisdokument eröffnete Konto trägt die Nr. […].

Am 14. Oktober 2012 verstarb E._____.

A.b Die C._____ AG hatte vorerst keine Kenntnis vom Tod E._____s. Infolgedessen wies sie E._____ mit einem banklagernd zugestellten Schreiben vom 22. Oktober 2012 auf das Abkommen vom 13. April 2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (SR 0.672.916.33; nachfolgend: Abkommen AT) hin. Sie erklärte dabei, dass das von E._____ gehaltene Konto unter dieses Abkommen falle. Zugleich informierte sie über die nach dem Abkommen bestehenden Wahlmöglichkeiten der betroffenen Person betreffend die steuerliche Regularisierung der Vergangenheit. Ferner drohte die C._____ AG E._____ die Erhebung einer Einmalzahlung per 31. Mai 2013 im Falle der bis zu diesem Zeitpunkt unterbleibenden Ermächtigung zur sog. freiwilligen Meldung an.

A.c Im Rahmen einer in der Folge mit dem […] Notar Dr. H._____ geführten Korrespondenz erfuhr die C._____ AG, dass E._____ am 14. Oktober 2012 verstorben war und die ebenfalls in D._____ tätigen Notare Dr. F._____ und Dr. G._____ als Gerichtskommissäre mit der Durchführung des sog. Verlassenschaftsverfahren betraut worden waren.

Mit Schreiben vom 17. Januar 2013 erklärte die C._____ AG gegenüber Dr. F._____ und Dr. G._____, sie könne aufgrund der schweizerischen Rechtsprechung zum Bankgeheimnis Gerichtskommissären keine Auskunft über eine allfällige Kundenbeziehung zur verstorbenen E._____ geben. Es sei jedoch den Gerichtskommissären bzw. dem zuständigen österreichischen Gericht unbenommen, den Rechtshilfeweg zu beschreiten. Überdies seien die Erben der Verstorbenen auskunftsberechtigt, sofern sie eine Sterbeurkunde, eine sog. Einantwortungsurkunde der Verstorbenen sowie eine (beglaubigte oder bankbestätigte) Kopie der Identitätskarte oder des Reisepasses jedes einzelnen Erben vorlegen würden.

A.d Am 21. Januar 2013 erhielten Dr. F._____ und Dr. G._____ eine Erbantrittserklärung in der Verlassenschaftssache der verstorbenen E._____, und zwar von der in I._____ wohnhaften A._____ sowie von B._____ mit Wohnsitz in J._____ (Kanada).

Mit einem banklagernd zugestellten, nunmehr an «Frau […] E._____ Erben» adressierten Schreiben vom 28. März 2013 erklärte die C._____ AG, ohne einer seitens der Erben bis am 31. Mai 2013 erteilten Ermächtigung zur freiwilligen Meldung werde dem Konto Nr. […] ein Betrag von voraussichtlich EUR […] belastet. Dabei nahm die C._____ AG auf ihr früheres Schreiben an E._____ vom 22. Oktober 2012 Bezug.

A.e Die C._____ AG teilte dem Bezirksgericht K._____ mit Schreiben vom 8. Mai 2013 insbesondere mit, dass E._____ Inhaberin des Kontos Nr. […] gewesen ist und der Saldo dieses Kontos am Todestag USD […] betragen habe. Mit dieser Mitteilung erfüllte die C._____ AG eine von diesem Gericht im Rahmen eines internationalen Rechtshilfeverfahrens erlassene Anordnung. Das entsprechende Verfahren basierte auf einem Rechtshilfegesuch des Bezirksgerichtes D._____.

A.f Die C._____ AG belastete dem Konto Nr. […] mit Datum vom 31. Mai 2013 eine Einmalzahlung in der Höhe von EUR […]. Gleichentags stellte sie den (nicht mit Namen bezeichneten) «Erben» E._____s eine banklagernd zugestellte «Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung» aus.

A.g Am 29. Juli 2014 erliess das Bezirksgericht D._____ einen Einantwortungsbeschluss, wonach die «Verlassenschaft nach E._____» A._____ und B._____ je «zur Hälfte des Nachlasses eingeantwortet»

bzw. zugewiesen wird. Als verfügungsberechtigt über das gesamte Nachlassvermögen erklärt wurde dabei Rechtsanwalt MMag. Dr. L._____, M._____ (Österreich).

B.

B.a Nachdem er der C._____ AG am 7. August 2014 die nach deren Schreiben vom 17. Januar 2013 (vorn Bst. A.c am Ende) für ein Auskunftsrecht der Erbinnen geforderten Dokumente zugesandt und darauf von dieser Bank mit Schreiben vom 26. August 2014 Akteneinsicht erhalten hatte, erhob Rechtsanwalt L._____ mit Eingabe vom 18. September 2014 im Namen der beiden Erbinnen A._____ und B._____ gegen die Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung (vorn Bst. A.f) «Einspruch». Er machte im Wesentlichen geltend, die C._____ AG habe es als Zahlstelle im Sinne des Abkommens AT unterlassen, seine Mandantinnen als betroffene Personen zu identifizieren und diese über ihre Rechte und Pflichte gemäss dem Abkommen zu informieren. Weil A._____ und B._____ infolgedessen ihre Wahlrechte nicht hätten ausüben können, sei die Bescheinigung zu Unrecht ausgestellt und der Einmalzahlungsbetrag von EUR […] in ebenso rechtsverletzender Weise vom Konto Nr. […] abgebucht worden.

B.b Die C._____ AG bestätigte mit Schreiben vom 21. Oktober 2014 die Gültigkeit ihrer Bescheinigung betreffend Einmalzahlung vom 31. Mai 2013 und wies auf die Möglichkeit hin, innert 30 Tagen nach Zustellung ihres Schreibens bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) den Erlass einer Verfügung zu verlangen. Das Schreiben wurde sowohl banklagernd als auch – mit einem weiteren Schreiben vom 22. Oktober 2014 – Rechtsanwalt L._____ zugestellt.

C.

C.a Mit «Antrag auf Erlass einer Verfügung» liessen A._____ und B._____ am 21. November 2014 bei der ESTV folgendes Rechtsbegehren stellen (S. 14 der Eingabe):

> «Die Eidgenössische Steuerverwaltung möge,
>
> 1. die von der C._____ AG am 31.05.2013 ausgestellte Bescheinigung […] per Verfügung aufheben;
>
> 2. *in eventu*, verfügen, dass die C._____ AG die Bescheinigung […] zurücknehme;

3. verfügen, dass die C._____ als schweizerische Zahlstelle […] den Abzug der zu Unrecht erhobenen Einmalzahlung gemäss Art. 14 Abs. 3 IQG [Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über die internationale Quellenbesteuerung, IQG; SR 672.4] berichtigt;

4. den Antragsstellerinnen […] eine Frist einräumen, um (i) die Rechte und Pflichten der Antragsstellerinnen als betroffene Personen […] wahrzunehmen und insbesondere (ii) die C._____ zur Abgabe einer freiwilligen Meldung […] zu ermächtigen; und

5. eine Feststellungsverfügung […] bezüglich der Unrechtmässigkeit der Grundlagen der Erhebung der Einmalzahlung […] erlassen.»

Die ESTV nahm diese Eingabe als «Einspruch» entgegen.

C.b Nach weiterer Korrespondenz mit den Antragsstellerinnen (bzw. mit Rechtsanwalt L._____) und der C._____ AG (nachfolgend auch: Zahlstelle) wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) mit Verfügung vom 22. September 2015 die als «Einspruch» entgegengenommene Eingabe vom 21. November 2014 ab, soweit sie darauf eintrat. Sie verfügte ferner, dass die C._____ AG die Einmalzahlung in der Höhe von EUR […] zu Recht vorgenommen hat.

D.
Am 30. Oktober 2015 liessen A._____ und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerinnen), nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt Stefan Brühwiler, Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie stellen folgendes Rechtsbegehren, in welchem der Begriff «Steuerabkommen» für das Abkommen AT steht:

«1. Es sei der Entscheid der Vorinstanz vom 22. September 2015 betreffend […] Verlassenschaft nach Frau E._____ sel. / Zahlstelle, K._____, aufzuheben.

2. Es sei die von der Zahlstelle am 31.05.2013 ausgestellte Bescheinigung über die Einmalzahlung gemäss Art. 7 Z[iff.] 3 des Steuerabkommens aufzuheben.

3. Eventualiter zu Ziff. 2 sei die Vorinstanz anzuweisen, die von der Zahlstelle am 31.05.2013 ausgestellte Bescheinigung über die Einmalzahlung gemäss Art. 7 Z[iff.] 3 des Steuerabkommens per Verfügung aufzuheben.

4. Subeventualiter zu Ziff. 2 und 3 sei festzustellen, dass die von der Zahlstelle am 31.05.2013 ausgestellte Bescheinigung über die Einmalzahlung gemäss Art. 7 Z[iff.] 3 des Steuerabkommens ungültig ist.

5. Es sei festzustellen, dass die Zahlstelle demnach zu Unrecht die Einmalzahlung im Sinne von Art. 4 IQG bzw. Art. 5 Abs. 3 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Steuerabkommens in der Höhe von EUR […] vorgenommen hat.

6. Es sei den Beschwerdeführerinnen gemäss Art. 12 des Steuerabkommens (allenfalls im Einvernehmen mit den österreichischen Steuerbehörden) eine Frist einzuräumen, um (i) die Rechte und Pflichten der Beschwerdeführerinnen als betroffene Personen gemäss Art. 5 des Steuerabkommens wahrzunehmen und insbesondere (ii) die C._____ AG als schweizerische Zahlstelle zur Abgabe einer freiwilligen Meldung im Sinne des Art. 9 des Steuerabkommens zu ermächtigen.

7. Eventualiter zu Ziff. 5 sei die Vorinstanz anzuweisen, den Beschwerdeführerinnen gemäss Art. 12 des Steuerabkommens (allenfalls im Einvernehmen mit den österreichischen Steuerbehörden) eine Frist einzuräumen, um (i) die Rechte und Pflichten der Beschwerdeführerinnen als betroffene Personen gemäss Art. 5 des Steuerabkommens wahrzunehmen und insbesondere (ii) die C._____ AG als schweizerische Zahlstelle zur Abgabe einer freiwilligen Meldung im Sinne des Art. 9 des Steuerabkommens zu ermächtigen.

8. Es sei eine öffentliche Parteienverhandlung anzuordnen.

9. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.»

In der Begründung des Rechtsmittels fordern die Beschwerdeführerinnen zudem, die am 31. Mai 2013 seitens der Zahlstelle vorgenommene Abbuchung der Einmalzahlung vom Konto Nr. […] sei zu berichtigen bzw. zu stornieren (vgl. Beschwerde, S. 27). Ferner ersuchen die Beschwerdeführerinnen in der Beschwerdebegründung um den Beizug sämtlicher Akten aus dem vorinstanzlichen Verfahren. Schliesslich beantragen sie im Sinne einer Beweisofferte, sie seien als Partei zu befragen und es sei ein Sachverständigengutachten zur Steuerbelastung bei freiwilliger Meldung einzuholen (Beschwerde, S. 9).

E.

Die C._____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdegegnerin) beantragt mit Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2015 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zulasten der Beschwerdeführerinnen.

F.

Mit Vernehmlassung vom 28. Dezember 2015 stellt die Vorinstanz unter Einreichung der Akten des bei ihr durchgeführten Verfahrens den Antrag, die Beschwerde sei vollumfänglich sowie unter Kostenfolge abzuweisen.

G.
Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 13. Januar 2016 halten die Beschwerdeführerinnen an ihren Anträgen vollumfänglich fest.

H.
Die Vorinstanz bekräftigt mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 28. Januar 2016 ihren Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

I.
Mit Eingabe vom 22. Februar 2016 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerinnen Kostennoten ein.

J.
Soweit entscheidrelevant, wird auf die Eingaben der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Akten im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz stützt sich namentlich auf Art. 4 Abs. 4 IQG (vgl. E. 6 und 8.3 des Entscheids). Nach Satz 2 dieser Bestimmung unterliegen Verfügungen im Sinne dieser Vorschrift der Beschwerde gemäss den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG der in Art. 33 VGG genannten Vorinstanzen, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Da keine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG vorliegt, ist das Bundesverwaltungsgericht zuständig.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 37 VGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 2 Satz 2 IQG).

1.2 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2, A-5127/2013 vom 13. März 2014 E. 1.2, A-272/2013 vom 21. November 2013 E. 1.3,

A-5151/2011 vom 2. Oktober 2012 E. 1.1; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.7).

Soweit die Beschwerdeführerinnen beantragen, die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin über die Einmalzahlung sei aufzuheben bzw. es sei subeventualiter deren Ungültigkeit festzustellen, ist mit Blick auf das Ausgeführte auf ihre Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die genannte Bescheinigung vorliegend inhaltlich als mit angefochten.

1.3 Was den in der Beschwerdebegründung (und schon im vorinstanzlichen Verfahren) gestellten Antrag betrifft, die am 31. Mai 2013 vorgenommene Abbuchung der Einmalzahlung vom Konto Nr. […] sei zu berichtigen bzw. zu stornieren, ist – wie im Folgenden aufgezeigt wird – auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.3.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder bei richtiger Rechtsanwendung hätte sein sollen (vgl. Urteile des BVGer A-2588/2013 vom 4. Februar 2016 E. 1.3.1, C-32/2013 vom 17. August 2015 E. 3.1).

1.3.2 Weder das Abkommen AT noch das IQG enthalten eine Vorschrift, welche die Zahlstelle zur Rückvergütung von bereits erhobenen Einmalzahlungen verpflichtet (vgl. Urteil des BVGer A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 4.3.2 [zum Abkommen vom 6. Oktober 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, SR 0.672.936.74]). Die (noch näher darzustellende) Wegleitung der ESTV vom Juli 2013 «zu den Abkommen über die Zusammenarbeit mit anderen Staaten im Steuerbereich und dem Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) / Steuerliche Regularisierung / Nachversteuerung von Vermögenswerten» (nachfolgend: Wegleitung IQG) bildet schon deshalb keine Grundlage für eine solche Verpflichtung, weil sie als Verwaltungsverordnung grundsätzlich keine Rechte und Pflichten der Bürger umschreibt (Urteil des BVGer A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 4.3.2; zu weiteren Regelungen der Wegleitung IQG siehe hinten E. 5.4 und 10.1.2; zur Rechtsnatur der Verwaltungsverordnung siehe hinten E. 4.6). Eine Pflicht der Zahlstelle, eine zu Unrecht erhobene Einmalzahlung zurückzuerstatten, könnte sich zwar allenfalls aus zivilrechtlichen Rechtsgrundlagen bzw. dem Rechtsverhältnis zwischen der Zahlstelle und der betroffenen Person ergeben. Die Sicherstellung der Einhaltung einer entsprechenden Pflicht fällt aber nicht in den Zuständigkeitsbereich der ESTV (vgl. zu den

Aufgaben und Kompetenzen der ESTV insbesondere Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 36 Abs. 1 und 4 IQG sowie Urteil des BVGer A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 3.2.4 und 4.3.2). Dementsprechend hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend festgehalten, dass sie nicht dafür zuständig ist, die Zahlstelle zu einer Rückzahlung einer bereits vorgenommenen Einmalzahlung zu verpflichten (vgl. E. 10 des angefochtenen Entscheids). Da eine solche Berichtigung der hier in Frage stehenden Einmalzahlung durch die Beschwerdegegnerin mit anderen Worten weder Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war noch es bei korrekter Rechtsanwendung hätte sein müssen, kann sie auch nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bilden (vgl. E. 1.3.1). Auf den diesbezüglichen Antrag der Beschwerdeführerinnen ist folglich nicht einzutreten.

1.4 Die Beschwerdeführerinnen erfüllen als Verfügungsadressatinnen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde genügt ferner auch den formellen Anforderungen (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 Satz 2 IQG) und wurde innert der 30-tägigen Beschwerdefrist eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 Satz 2 IQG).

Mit den vorgenannten Einschränkungen (E. 1.2 f.) ist somit auf das Rechtsmittel einzutreten.

1.5 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Gericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (ganz oder teilweise) gutheissen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen).

1.6 Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten, ohne durch diese antizipierte Beweiswürdigung den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. zum Ganzen anstelle vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3, mit weiteren Hinweisen; zum Gehörsanspruch siehe auch hinten E. 4.1).

2.

2.1

2.1.1 Gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK haben Parteien bei Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche oder Verpflichtungen oder hinsichtlich einer gegen sie erhobenen strafrechtlichen Anklage grundsätzlich ein Recht auf eine öffentliche Verhandlung. Streitigkeiten über die Veranlagung von Steuern fallen trotz ihres vermögensrechtlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK (Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte [EGMR] *Ferrazzini gegen Italien* vom 12. Juli 2001, Nr. 44759/98, in: Recueil des arrêts et décisions 2001-VII; BGE 132 I 140 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_1012/2014 und 2C_1013/2014 vom 14. November 2014 E. 3.1; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 5 N. 20). Auch auf Steueramtshilfeverfahren ist die Garantie von Art. 6 Ziff. 1 EMRK grundsätzlich nicht anwendbar (vgl. BGE 139 II 404 E. 6; BVGE 2010/40 E 5.4.2 und 5.4.3; Urteile des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 7.5, A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 7.1). Gleiches muss für Streitigkeiten betreffend die vergangenheitsbezogene steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen gelten.

2.1.2 Ausserhalb der von Art. 6 Ziff. 1 EMRK erfassten Fälle kann gemäss Art. 40 Abs. 2 VGG auf Anordnung des Abteilungspräsidenten bzw. der Abteilungspräsidentin oder des Einzelrichters bzw. der Einzelrichterin eine öffentliche Parteiverhandlung durchgeführt werden. Es besteht aber kein Anspruch auf Durchführung einer solchen öffentlichen Verhandlung (vgl. Urteile des BVGer A-6531/2011 vom 22. Juni 2012 E. 2.2, E-63/2009 vom 6. April 2009 E. 5.5, A-8728/2007 vom 8. April 2008 E. 2.1).

2.2 Vorliegend hat das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung, eine mündliche und öffentliche Verhandlung durchzuführen, zumal dem Informationsinteresse der Öffentlichkeit mittels (anonymisierter) Veröffentlichung des Entscheids Genüge getan wird (vgl. dazu auch ROK BEZGOVSEK, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, 2002, S. 102). Auch ist kein zusätzlicher Erkenntnisgewinn zu erwarten, da sich im vorliegenden Verfahren – wie im Folgenden ersichtlich wird – lediglich Rechtsfragen stellen. Es kommt hinzu, dass die Beschwerdeführerinnen sowohl im vorinstanzlichen Verfahren als auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht die Gelegenheit hatten, sich zu äussern, und sie von dieser Möglichkeit mit ausführlichen Eingaben Gebrauch gemacht haben. Auch unter dem Aspekt der Wahrung des rechtlichen Gehörs (vgl. Art. 29

Abs. 2 BV; siehe dazu hinten E. 4.1) drängt sich deshalb die Ansetzung einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung nicht auf.

Damit ist der Antrag der Beschwerdeführerinnen auf Durchführung einer mündlichen sowie öffentlichen Verhandlung abzuweisen.

3.
Gemäss Art. 10 VwVG muss eine Person, die eine Verfügung zu treffen oder diese vorzubereiten hat, in den Ausstand treten, wenn sie in der Sache befangen sein könnte. Neben verschiedenen speziellen Ausstandsgründen (Art. 10 Abs. 1 Bst. a-c VwVG) statuiert Art. 10 Abs. 1 Bst. d einen Auffangtatbestand, wonach eine Person in den Ausstand zu treten hat, wenn sie aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte. Um welche Gründe es sich dabei handelt, ist jeweils unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu bestimmen (vgl. Urteil des BGer 2C_732/2008 vom 24. März 2009 E. 2.2.1, mit Hinweisen). Es genügt für einen entsprechenden Ausstandsgrund, dass Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung den Anschein der Befangenheit zu begründen vermögen (Urteil des BGer 2C_583/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 4.1; siehe zum Ganzen auch Urteile des BVGer A-5907/2013 vom 4. April 2014 E. 1.5.2, A-6143/2013 und A-6144/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.2.1, B-7483/2010 vom 9. Juni 2011 E. 2; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 423 ff.). Für verwaltungsinterne Verfahren gilt nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK für unabhängige richterliche Behörden (BGE 125 I 209 E. 8, 112 Ia 142 E. 2d; Urteil des BGer 2C_732/2008 vom 24. März 2009 E. 2.2.1). Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nichtrichterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einem Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege nicht leichthin gutzuheissen (Urteil des BGer 2C_732/2008 vom 24. März 2009 E. 2.2.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-5907/2013 vom 4. April 2014 E. 1.5.2, C-615/2012 vom 14. Januar 2014 E. 3.1.1, B-4632/2010 vom 21. April 2011 E. 3.2 f.).

4.
4.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. ferner Art. 29 VwVG) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen

Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG).

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist namentlich verletzt, wenn Parteivorbringen übersehen oder Anträge nicht behandelt werden (BGE 127 III 576 E. 2e, 121 III 331 E. 3b; Urteil des BGer 4P.248/2002 vom 21. Februar 2003 E. 3.1; Urteil des BVGer B-2143/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.7).

4.2 Wenn eine Behörde auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt, obschon sie darüber befinden müsste, liegt (auch) ein Verstoss gegen das Verbot der formellen Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 BV vor (BGE 135 I 6 E. 2.1; Urteil des BGer 4A_355/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 2.1.3; FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 46a N. 13).

4.3 Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend.

Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz oder in einem völkerrechtlichen Vertrag wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (vgl. BVGE 2010/40 E. 3.1.1; ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Aufl. 2012, N. 2089 f.). Die Regelung von Art. 190 BV stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in diesem Sinne ein Anwendungsgebot und kein Verbot der Überprüfung von Bundesgesetzen sowie Staatsverträgen auf ihre Verfassungsmässigkeit (Prüfungsverbot) dar (BGE 136 I 65 E. 3.2, 117 Ib 367 E. 2).

4.4 Weder Art. 190 BV noch Art. 5 Abs. 4 BV, wonach Bund und Kantone das Völkerrecht beachten, regeln abschliessend die Hierarchie zwischen den internationalen und innerstaatlichen Normen (vgl. BGE 136 II 241 E. 16.1; Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 3.4; GIOVANNI BIAGGINI, BV Kommentar, 2007, Art. 5 N. 30 und Art. 190 N. 4 und 8).

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung hat das Völkerrecht bei einem Normenkonflikt prinzipiell Vorrang vor dem Landesrecht (BGE 136 II 241 E. 16.1). Dieser grundsätzliche Vorrang des Völker- bzw. Staatsvertragsrechts gilt auch im Verhältnis zu späteren Bundesgesetzen, so dass

im Verhältnis zwischen Völkerrecht und Landesrecht die Regel «lex posterior derogat legi priori» nicht anwendbar ist (BGE 139 I 16 E. 5.1, 138 II 524 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_963/2014 vom 24. September 2015 E. 4.1; ASTRID EPINEY, in: Bernhard Waldmann et al. [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesverfassung, 2015, Art. 5 N. 95, mit Rechtsprechungshinweisen).

Besteht indessen ein Widerspruch zwischen einem älteren Staatsvertrag und einem jüngeren Bundesgesetz, so ist ein Gericht nach der sog. Schubert-Praxis dennoch ausnahmsweise an das Bundesgesetz gebunden, wenn der Gesetzgeber beim Erlass des Bundesgesetzes bewusst in Kauf genommen hat, dass das von ihm erlassene Landesrecht dem Völkerrecht widerspricht (statt aller: BGE 99 Ib 39 E. 3 f.; bestätigt in BGE 111 V 201 E. 2/b; BVGE 2010/40 E. 3.3 [mit zahlreichen Hinweisen]). Eine Kollision mit dem Staatsvertrag kann von vornherein nur in jenen Fällen im Sinne dieser Praxis bewusst in Kauf genommen oder beabsichtigt sein, in denen anlässlich der Beratung des Bundesgesetzes die völkerrechtlichen Aspekte und Auswirkungen eingehend thematisiert wurden (BGE 138 II 524 E. 5.3.2; siehe zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 3.4).

Ob und inwieweit die Schubert-Praxis gemäss der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach wie vor gilt (vgl. dazu insbesondere BGE 139 I 16 E. 5.1, 136 II 241 E. 16.1), kann hier – wie im Folgenden ersichtlich wird – offen gelassen werden.

4.5 Verwaltungsverordnungen (wie Richtlinien, Wegleitungen, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Art. 102 N. 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollten Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 126 II 275 E. 4c, 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3).

5.

5.1

5.1.1 Das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene Abkommen AT hat zum Zweck, durch bilaterale Zusammenarbeit der beiden Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in Österreich sicherzustellen, und zwar insbesondere mit einer Regelung betreffend die Nachversteuerung von Vermögenswerten bei einer schweizerischen Zahlstelle von in Österreich ansässigen betroffenen Personen (vgl. Art. 1 Ziff. 1 und 2 Bst. a Abkommen AT; Art. 4 ff. Abkommen AT). Als «schweizerische Zahlstellen» gelten dabei namentlich Banken nach dem schweizerischen Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0) (vgl. Art. 2 Bst. e Abkommen AT).

«Betroffene Person» im Sinne des Abkommens AT ist insbesondere eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die «als Vertragspartner einer schweizerischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte ist» (Art. 2 Bst. h Abs. 2 Abkommen AT). In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge tritt gemäss Art. 2 Bst. h Abs. 9 Abkommen AT der Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person.

Das Abkommen AT legt im Kontext der erwähnten Nachversteuerung von Vermögenswerten verschiedene Stichtage fest. «Stichtag 2» im Sinne des Abkommens ist der 31. Dezember 2010 (Art. 2 Bst. j zweiter Gedankenstrich Abkommen AT). Als «Stichtag 3» gilt der letzte Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens AT (Art. 2 Bst. j dritter Gedankenstrich Abkommen AT), also der 31. Mai 2013. Die weiteren im Abkommen definierten Stichtage sind hier nicht von Interesse.

5.1.2 Nach dem Abkommen AT haben die schweizerischen Zahlstellen die Konto- und Depotinhaber innerhalb von zwei Monaten nach dem Inkrafttreten des Abkommens über dessen Inhalt und die daraus resultierenden Rechte sowie Pflichten der betroffenen Person zu informieren (Art. 4 Ziff. 1 Abkommen AT; eine hier nicht einschlägige Sonderregelung gilt gemäss Art. 4 Ziff. 2 Abkommen AT, sofern die Geschäftsbeziehung zur schweizerischen Zahlstelle im Zeitraum zwischen dem Inkrafttreten des Abkommens [1. Januar 2013] und dem Stichtag 3 [31. Mai 2013; vgl. E. 5.1.1] eröffnet wurde).

5.1.3 Gemäss Art. 5 Ziff. 1 Satz 1 Abkommen AT hat eine betroffene Person, welche am Stichtag 2 (31. Dezember 2010; vgl. E. 5.1.1) und beim

Inkrafttreten des Abkommens (1. Januar 2013) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31. Mai 2013; vgl. E. 5.1.1) schriftlich mitzuteilen, «für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 7 erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Artikel 9 gewährt».

Gibt die betroffene Person bis zum Stichtag 3 keine entsprechende Mitteilung ab, erfolgt die Nachversteuerung bei den betreffenden Konten oder Depots durch Einmalzahlung gemäss Art. 7 Abkommen AT (Art. 5 Ziff. 3 Abkommen AT). Gemäss Art. 9 Ziff. 1 Abkommen AT entfällt die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 7 Abkommen AT, wenn die betroffene Person ihre schweizerische Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 schriftlich ermächtigt, bestimmte, in Art. 9 Ziff. 2 Abkommen AT genannte Informationen an die zuständige österreichische Behörde zu melden.

5.1.4 Unter Vorbehalt hier nicht einschlägiger Ausnahmen (Art. 6 und Art. 11 Abkommen AT) erhebt die schweizerische Zahlstelle gemäss Art. 7 Ziff. 1 Abkommen AT per Stichtag 3 eine Einmalzahlung auf den bei ihr verbuchten Vermögenswerten. Diese Regelung gelangt – wie aufgezeigt – insbesondere dann automatisch zur Anwendung, wenn die betroffene Person bis zum Stichtag 3 keine schriftliche Mitteilung abgegeben hat, ob sie die schweizerische Zahlstelle zur freiwilligen Meldung nach Art. 9 Abkommen AT ermächtigt oder die steuerliche Regularisierung stattdessen bei den betreffenden Konten oder Depots durch Einmalzahlung erfolgen soll (vgl. E. 5.1.3).

Die Einmalzahlung bemisst sich nach dem Anhang I des Abkommens AT, wobei ein Steuersatz von 30 % gilt (Art. 7 Ziff. 2 Abkommen AT). Gleichzeitig mit der Erhebung der Einmalzahlung hat die schweizerische Zahlstelle gemäss Art. 7 Ziff. 3 Satz 1 Abkommen AT der betroffenen Person eine Bescheinigung nach festgelegtem Muster auszustellen.

Die Bescheinigung gilt als genehmigt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb von 30 Tagen nach deren Zustellung Einspruch erhebt (Art. 7 Ziff. 3 Satz 3 Abkommen AT).

Gemäss Art. 7 Ziff. 4 Abkommen AT überweist die schweizerische Zahlstelle nach Genehmigung der Bescheinigungen die erhobenen Einmalzahlungen jeweils monatlich an die zuständige schweizerische Behörde. Überweisungsempfängerin ist dabei die ESTV (vgl. Art. 5 Abs. 1 IQG).

5.1.5 Versäumt es die schweizerische Zahlstelle, eine betroffene Person zu identifizieren und sie über ihre Rechte sowie Pflichten gemäss Art. 5 Abkommen AT zu informieren, und identifiziert die Zahlstelle diese Person nachträglich als betroffene Person, kann Letztere mit Einverständnis der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gleichwohl die Rechte und Pflichten nach Art. 5 Abkommen AT wahrnehmen (Art. 12 Ziff. 1 Satz 1 Abkommen AT). Dabei ist die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 7 Abkommen AT oder die freiwillige Meldung nach Art. 9 Abkommen AT innert einer von diesen Behörden gemeinsam festzusetzenden Frist durchzuführen (Art. 12 Ziff. 1 Satz 2 Abkommen AT; zum Verzugszins bei verspäteter Erhebung der Einmalzahlung vgl. Art. 12 Ziff. 2 Abkommen AT).

5.2

5.2.1 Das IQG regelt die Umsetzung von Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, insbesondere die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a IQG). Es gilt namentlich für das Abkommen AT (vgl. Art. 1 Abs. 2 Satz 1 IQG in Verbindung mit Ziff. 3 des Anhangs zum IQG). Vorbehalten bleiben abweichende Vorschriften des Abkommens AT (vgl. Art. 1 Abs. 3 IQG).

5.2.2 Laut Art. 4 Abs. 1 IQG erheben die schweizerischen Zahlstellen die Einmalzahlungen gemäss dem jeweils anwendbaren Abkommen.

5.2.3 Die betroffene Person kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Bescheinigung der Einmalzahlung gegenüber der schweizerischen Zahlstelle schriftlich erklären, mit dieser Bescheinigung nicht einverstanden zu sein (vgl. Art. 4 Abs. 3 Satz 1 IQG). Gegebenenfalls bemüht sich die schweizerische Zahlstelle mit der betroffenen Person um eine einvernehmliche Lösung in Übereinstimmung mit dem anwendbaren Abkommen (vgl. Art. 4 Abs. 3 Satz 2 IQG). Innert 60 Tagen nach Zustellung der schriftlichen Erklärung erstellt die schweizerische Zahlstelle eine neue Bescheinigung oder bestätigt die Gültigkeit der ersten Bescheinigung (Art. 4 Abs. 3 Satz 3 IQG).

Gemäss Art. 4 Abs. 4 Satz 1 IQG gilt eine Bescheinigung als genehmigt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung

der neuen Bescheinigung oder der Bestätigung der Gültigkeit der ersten Bescheinigung bei der ESTV schriftlich den Erlass einer Verfügung beantragt.

5.2.4 Art. 9 IQG enthält gesetzliche Regelungen für den Fall der nachträglichen Identifizierung einer betroffenen Person durch die Zahlstelle. Nach Art. 9 Abs. 1 IQG hat die Zahlstelle diese Person (bzw. die Vertragspartei der Zahlstelle [vgl. zum Begriff der Vertragspartei in diesem Zusammenhang Art. 2 Abs. 1 Bst. d IQG]) unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (vgl. Art. 9 Abs. 1 IQG). Gegebenenfalls kann die betroffene Person (bzw. die Vertragspartei der Zahlstelle) innert drei Monaten ab Zustellung dieser Benachrichtigung bei der ESTV nach Massgabe des anwendbaren Abkommens ein schriftliches Gesuch um steuerliche Regularisierung der Vermögenswerte stellen (vgl. Art. 9 Abs. 1 IQG). In einem solchen Gesuch ist unter anderem die entsprechend dem Abkommen ausgewählte Möglichkeit für die steuerliche Regularisierung anzugeben (vgl. Art. 9 Abs. 3 Bst. a IQG).

5.3 In der Botschaft vom 18. April 2012 zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung wird über die Gesamtrechtsnachfolge im Bereich der Vergangenheitsregularisierung Folgendes ausgeführt (BBl 2012 4943 ff., 4966):

> «In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person. Für die Zwecke des Abkommens bedeutet dies, dass im Rahmen der Vergangenheitsregularisierung Erbe und Erblasser als eine Person behandelt werden. Bei der Berechnung der Einmalzahlung gilt die Aufnahme der Kundenbeziehung zu einer schweizerischen Zahlstelle durch den Erblasser als Beginn der Kundenbeziehung und nicht der Zeitpunkt, zu dem diese Beziehung auf die Erbin oder den Erben übertragen wird.»

Diese Ausführungen gelten nach der Botschaft vom 20. April 2012 zur Genehmigung des Abkommens mit Österreich über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich (BBl 2012 5307 ff., 5319) analog für das Abkommen AT.

5.4 Gemäss Ziff. 162 der Wegleitung IQG treten in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge die Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person. Fand ein Erbschaftsanfall im Zeitraum vom Stichtag 2 (31. Dezember 2010) bis zum Tag vor dem Inkrafttreten des Abkommens AT bzw. bis zum

31. Dezember 2012 statt, war der Erblasser eine betroffene Person und liegt der schweizerischen Zahlstelle bis zum letztgenannten Tag kein Nachweis über die Erbberechtigung vor, wird nach Ziff. 164 (in Verbindung mit Ziff. 20) der Wegleitung IQG die Massnahme zur Nachversteuerung auf dem Konto bzw. Depot des Erblassers durchgeführt, ohne dass es einer Ermächtigung gegenüber der Zahlstelle bedarf. Hingegen hat, wenn für die Erbmasse eine Willensvollstreckung angeordnet wurde und dies bei der Zahlstelle entsprechend dokumentiert ist, gemäss Ziff. 164 der Wegleitung IQG der Willensvollstrecker der Zahlstelle mitzuteilen, ob die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten mittels Einmalzahlung vorzunehmen ist oder ob die Zahlstelle ermächtigt wird, die freiwillige Meldung durchzuführen.

5.5 Nach dem in Rechtskraft erwachsenen Urteil des BVGer A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 kann die betroffene Person allein aufgrund des Umstandes, dass die Zahlstelle ihrer im Abkommen AT statuierten Informationspflicht nicht nachgekommen ist, bei ungenutzten Ablauf der Frist für die Ermächtigung der Zahlstelle zur Meldung bis zum 31. Mai 2013 die Einmalzahlung weder abwenden noch rückgängig machen (auch zum Folgenden E. 5.3 des Urteils). Eine Verletzung dieser Informationspflicht hat nach diesem Urteil auch nicht zur Konsequenz, dass eine per 31. Mai 2013 ausgestellte Bescheinigung der Zahlstelle über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung als rechtswidrig gilt bzw. als nicht genehmigt betrachtet werden müsste. Vorbehalten bleiben würden freilich allfällige Haftungsfolgen im zivilrechtlichen Verhältnis zwischen der Zahlstelle und der betroffenen Person.

6.

6.1 Der Inhalt eines dem schweizerischen Privatrecht unterstehenden Vertrages bestimmt sich in erster Linie durch subjektive Auslegung, also nach dem übereinstimmenden wirklichen Parteiwillen (Art. 18 Abs. 1 OR). Wenn dieser unbewiesen bleibt, «sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten» (Urteil des BGer 4C.107/2004 vom 15. Juni 2004 E. 2, mit Hinweis auf BGE 129 III 118 E. 2.5, 128 III 265 E. 3a, 127 III 444 E. 1b). Das Gericht muss dabei berücksichtigen, was sachgerecht ist, da nicht anzunehmen ist, dass die Parteien eine unangemessene Lösung wollten (BGE 122 III 420 E. 3a; Urteil des BGer 4C.107/2004 vom 15. Juni 2004 E. 2).

6.2 Soweit eine Vertragspartei gestützt auf einen Vertrag Ansprüche geltend macht, trägt sie gemäss der als allgemeiner Rechtsgrundsatz grundsätzlich massgebenden Beweislastregel von Art. 8 ZGB die Beweislast für den Vertragsschluss. Beweisen muss – und kann – sie freilich einzig Tatsachen, also hinreichende Anhaltspunkte, welche den Schluss auf einen übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien bei Abgabe ihrer Erklärungen ermöglichen, oder allenfalls, wenn der Nachweis solcher Anhaltspunkte misslingt, Umstände, die bei der Auslegung nach dem Vertrauensprinzip zu ihren Gunsten zu berücksichtigen wären (vgl. zum privatrechtlichen Vertrag Urteil des BGer 4A_580/2012 vom 18. Februar 2013 E. 5.1; WOLFGANG WIEGAND, in: Heinrich Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar OR, Art. 1–529, 2008, Art. 18 N. 11; zum verwaltungsrechtlichen Vertrag Urteil des BVGer A-4873/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 5.1.3; zu Art. 8 ZGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz siehe Urteil des BVGer A-6798/2013 vom 5. November 2014 E. 4.4.1).

7.

7.1 Im vorliegenden Fall rügen die Beschwerdeführerinnen vorab, die ESTV sei befangen gewesen, weil der für das vorinstanzliche Verfahren zuständige Sachbearbeiter dieser Behörde, N._____, mit dem für Steuerfragen zuständigen Mitarbeiter der Beschwerdegegnerin (O._____) befreundet sei. Die entsprechende Freundschaft ergebe sich aus der Formulierung des aktenkundigen E-Mailverkehrs zwischen diesen beiden Personen betreffend die Auslegung der in den Kontoeröffnungsunterlagen enthaltenen Klausel über die banklagernde Zustellung.

7.2 Bei den Akten finden sich zwei E-Mails von N._____ an O._____, in welchen der Adressat mit «Lieber P._____» und in der Du-Form angesprochen wird. Die Beschwerdeführerinnen erhielten diese E-Mails auf ein von ihnen gestelltes Akteneinsichtsgesuch hin mit Schreiben der ESTV vom 30. April 2015.

Zu Recht konzedieren die Beschwerdeführerinnen selbst, dass sich allein aufgrund der genannten Anrede und der Verwendung der Du-Form in den fraglichen E-Mails nicht auf eine besondere Freundschaft zwischen N._____ und O._____ und damit auf Befangenheit von N._____ schliessen lässt (siehe dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerinnen vom 13. Januar 2016, S. 3; vgl. auch Urteil des BGer 1C_467/2013 vom 26. Juni 2013 E. 4.2). Indessen machen sie geltend, zu dieser informell gehaltenen E-Mailkorrespondenz sei mit Erlass des angefochtenen Ent-

scheids ein weiterer, für Befangenheit sprechender Umstand hinzugetreten. Die Vorinstanz habe nämlich in der Begründung ihres Entscheids in aus Sicht der Beschwerdeführerinnen nicht nachvollziehbarer Weise die Ausführungen der Beschwerdegegnerin zum Begriff «besondere Umstände» in den «Korrespondenzinstruktionen» im «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» vom 20. Februar 2003 übernommen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kann auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid bezüglich des genannten Begriffes der «besonderen Umstände» dem Standpunkt der Beschwerdegegnerin und nicht demjenigen der Beschwerdeführerinnen folgte, selbstredend nicht auf Befangenheit geschlossen werden. Selbst wenn angenommen würde, dass die Beschwerdeführerinnen den behaupteten, mit der Beschwerde erstmals vorgebrachten Ausstandsgrund rechtzeitig geltend gemacht haben (was die Vorinstanz bestreitet [vgl. Vernehmlassung, S. 3 ff.]), leidet der angefochtene Entscheid nicht an einem formellen Fehler infolge Befangenheit des zuständigen Sachbearbeiters.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen liegt nach dem Gesagten keine Befangenheit der Vorinstanz vor.

8.
Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, der angefochtene Entscheid leide an einem formellen Mangel, weil ihre Eingabe vom 21. November 2014 darin von der Vorinstanz zu Unrecht als «Einspruch» behandelt worden sei. Richtigerweise hätte die Vorinstanz die erwähnte Eingabe nach Ansicht der Beschwerdeführerinnen als Antrag auf Erlass einer Verfügung im Sinne von Art. 4 Abs. 4 IQG betreffend die Aufhebung der von der Zahlstelle ausgestellten Bescheinigung gemäss Art. 7 Ziff. 3 Abkommen AT entgegennehmen müssen. Über diesen Antrag habe die Vorinstanz nicht ausdrücklich entschieden. Auch eine Reihe weitere Anträge, insbesondere der Antrag auf Einräumung einer Frist im Sinne von Art. 12 Abkommen AT, sei von der Vorinstanz in ihrem Entscheid nicht behandelt worden.

8.1 Vorliegend wird im Dispositiv des angefochtenen Entscheids festgehalten, der «Einspruch vom 21. November 2014» der Beschwerdeführerinnen werde abgewiesen, soweit darauf eingetreten werde. Ferner wird in diesem Dispositiv erklärt, dass die Beschwerdegegnerin zu Recht die Einmalzahlung in der Höhe von EUR […] vorgenommen habe.

Die einschlägigen Vorschriften sehen für den Fall der Bestätigung der Gültigkeit der ersten Bescheinigung (oder der allfälligen Ausstellung einer neuen Bescheinigung) durch die Zahlstelle die Möglichkeit eines schriftlichen Antrages auf Erlass einer Verfügung bei der ESTV vor (vgl. vorn E. 5.2.3). Vor diesem Hintergrund mögen die Beschwerdeführerinnen zwar zutreffend geltend machen, es habe sich bei ihrer Eingabe vom 21. November 2014 formell nicht um einen «Einspruch» gehandelt. Gleichwohl vermögen sie aus diesem Vorbringen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Denn unter Berücksichtigung der Begründung des angefochtenen Entscheids kann das erwähnte Dispositiv nur dahingehend verstanden werden, dass die Vorinstanz damit die in der Eingabe vom 21. November 2014 gestellten Anträge behandelt und sie abgewiesen hat, soweit sie darauf eintrat (vgl. zur Bedeutung der Begründung für die Tragweite des Dispositivs Urteil des BGer 2C_762/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3). Allein der Umstand, dass die Eingabe der Beschwerdeführerinnen als «Einspruch» bezeichnet wurde, bildet keinen formellen Mangel des angefochtenen Entscheids, welcher zu dessen Aufhebung führen müsste.

Auch lässt sich nicht mit Recht behaupten, die Vorinstanz habe mit ihrem Entscheid die Anträge in der Eingabe der Beschwerdeführerinnen vom 21. November 2014 nicht oder nur unvollständig behandelt. Insbesondere muss angesichts der Tatsache, dass die ESTV die Eingabe als verspätet qualifizierte, darauf geschlossen werden, dass diese Behörde mit ihrem Entscheid auch über den Antrag auf Ansetzung einer Frist im Sinne von Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT befunden hat. Dies gilt ohne Rücksicht auf den Umstand, dass die in Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT genannte Frist in der Begründung des angefochtenen Entscheids nicht ausdrücklich erwähnt wird.

8.2 Nach dem Gesagten kann der Vorinstanz nicht mit Erfolg vorgeworfen werden, sie habe Anträge unbehandelt gelassen, obschon Anspruch auf Erlass einer diesbezüglichen Verfügung bestanden hätte. Demgemäss kann der Vorinstanz in diesem Zusammenhang weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs noch eine formelle Rechtsverweigerung vorgeworfen werden (vgl. vorn E. 4.1 f.).

9.

9.1 Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin eine schweizerische Zahlstelle im Sinne des Abkommens AT bildet und E._____ als betroffene Person mit seinerzeitiger Ansässigkeit in

der Republik Österreich am Stichtag 2, das heisst am 31. Dezember 2010, die im Streit liegende Kontobeziehung zu dieser Bank unterhielt.

Zu Recht wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerinnen im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens AT am 1. Januar 2013 aufgrund Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) qua Erbganges als Rechtsnachfolgerinnen von E._____ Inhaberinnen des in Frage stehenden Kontos waren. Richtigerweise ist auch nicht umstritten, dass die Beschwerdeführerinnen bei dieser Sachlage nach dem Abkommen AT an sich verpflichtet waren, bis zum Stichtag 3, also bis zum 31. Mai 2013, der Beschwerdegegnerin schriftlich mitzuteilen, ob die steuerliche Regularisierung der auf dem fraglichen Konto liegenden Vermögenswerte durch Einmalzahlung erfolgen soll oder ob sie die Beschwerdegegnerin zur freiwilligen Meldung im Sinne von Art. 9 Abkommen AT ermächtigen (vgl. E. 5.1.3).

Vorliegend haben die Beschwerdeführerinnen innert der Frist bis zum 31. Mai 2013 keine schriftliche Mitteilung der erwähnten Art an die Beschwerdegegnerin abgegeben. Infolgedessen hat die Beschwerdegegnerin mit Datum vom 31. Mai 2013 eine Einmalzahlung erhoben und eine entsprechende Bescheinigung ausgestellt.

9.2 Uneinigkeit besteht unter den Verfahrensbeteiligten namentlich bezüglich der Frage, ob die Beschwerdeführerinnen gegen die genannte Bescheinigung mit ihrer Eingabe vom 18. September 2014 rechtzeitig «Einspruch» erhoben haben. Nach Auffassung der Beschwerdeführerinnen wurde ihnen die Bescheinigung erst am 27. August 2014 rechtsgültig zugestellt und erfolgte damit ihr «Einspruch» bei der Zahlstelle vom 18. September 2014 innert der 30-tägigen Frist von Art. 4 Abs. 3 IQG. Demgegenüber vertritt die Vorinstanz die – implizit auch von der Beschwerdegegnerin geteilte – Auffassung, dass der «Einspruch» nicht rechtzeitig erfolgte. Zur Begründung erklärt die Vorinstanz, «dass die banklagernde Zustellung der Zahlstelle vom 22. Oktober 2012 […] bzw. vom 21. Oktober 2014 als gültig der betroffenen Person zugegangen gilt» (Vernehmlassung, S. 8; vgl. dazu auch E. 3.2 ff. des angefochtenen Entscheids).

Dazu ist vorauszuschicken, dass die Vorinstanz richtigerweise geprüft hat, ob die Eingabe vom 18. September 2014 als schriftliche Erklärung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 Satz 1 IQG innert der in dieser Bestimmung vorgesehenen Frist bei der Beschwerdegegnerin eingereicht wurde: Zum einen ist die Einhaltung dieser Frist eine Prozessvoraussetzung für die Durchführung des

Verfahrens bei der Zahlstelle nach Art. 4 Abs. 3 IQG. Zum anderen hatte die ESTV von Amtes wegen zu prüfen, ob die Prozessvoraussetzungen bei der in diesem Kontext als Vorinstanz der ESTV zu betrachtenden Zahlstelle erfüllt waren (vgl. KÖLZ et al., a.a.O., N. 695).

Für die Beantwortung der Frage nach der Einhaltung der Frist von Art. 4 Abs. 3 Satz 1 IQG ist indessen – anders als die Vorinstanz annimmt – weder der Zeitpunkt der Zustellung des Schreibens der Zahlstelle vom 22. Oktober 2012 an «die betroffene Person», noch derjenige der Zustellung der Bestätigung der Gültigkeit der ersten Bescheinigung vom 21. Oktober 2014 massgebend. Für den Beginn des Fristenlaufes der hier interessierenden 30-tägigen Frist ist vielmehr einzig entscheidend, zu welchem Zeitpunkt die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin vom 31. Mai 2013 als den Beschwerdeführerinnen zugestellt gilt.

9.3 Würde die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin vom 31. Mai 2013 qua banklagernder Zustellung als den Beschwerdeführerinnen zugestellt gelten, wäre als Zustellungszeitpunkt entweder gemäss dem «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» (bzw. den darin enthaltenen «Korrespondenzinstruktionen») das Datum der Bescheinigung, oder aber – entsprechend einem Urteil des Bundesgerichts zu banklagernden Zustellungen (vgl. BGE 124 II 124 E. 2d/aa) – der Zeitpunkt zu betrachten, zu welchem die Bank die Bescheinigung bei unverzüglicher Weiterleitung an die Adressatinnen zugestellt hätte (vgl. auch Urteil des BStGer RR.2013.10 vom 7. Mai 2013 E. 2.4). Gegebenenfalls wäre der «Einspruch» vom 18. September 2014 unabhängig davon, welcher der beiden genannten möglichen Zustellungszeitpunkte gelten würde, verspätet gewesen.

Zu prüfen ist vor diesem Hintergrund, ob die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin vom 31. Mai 2013 als mittels banklagernder Zustellung den Beschwerdeführerinnen zugestellt gilt.

9.3.1 Zu Recht wird von den Verfahrensbeteiligten nicht in Abrede gestellt, dass die vorliegende banklagernde Zustellung der Bescheinigung nur dann (allenfalls) als für die Zwecke des Abkommens AT rechtsgültig an die Beschwerdeführerinnen erfolgt betrachtet werden könnte, wenn sie nach der zwischen E._____ und der Beschwerdegegnerin mit dem «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» vom 20. Februar 2003 abgeschlossenen Vereinbarung gültig wäre.

9.3.2 Die erwähnte (privatrechtliche) Vereinbarung untersteht dem schweizerischen Recht, da die Vertragsparteien in dieser Vereinbarung eine entsprechende Rechtswahl getroffen haben (vgl. dazu den Abschnitt «Allgemeine Bestimmungen und Gerichtsstand» im «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» vom 20. Februar 2003 sowie Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 116 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG; SR 291]). Es ist deshalb mittels Vertragsauslegung zu ermitteln, ob nach dieser Vereinbarung die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin vom 31. Mai 2013 den Beschwerdeführerinnen als Rechtsnachfolgerinnen E._____s banklagernd zugestellt werden durfte. Es ist dabei vorab zu klären, ob hinreichende Anhaltspunkte für den Schluss bestehen, dass die Vertragsparteien (E._____ und die Beschwerdegegnerin) beim Vertragsschluss den übereinstimmenden wirklichen Willen hatten, dass eine Bescheinigung der hier interessierenden Art betreffend das Konto Nr. […] im Falle des Todes von E._____ ihren Erbinnen banklagernd zugestellt werden sollte (vgl. vorn E. 6.1). Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, wie die Vertragsparteien den zu banklagernden Zustellungen in den «Korrespondenzinstruktionen» im «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» gemachten Vorbehalt besonderer Umstände tatsächlich verstanden.

Die Vorinstanz nimmt gestützt auf ein Schreiben der Beschwerdegegnerin vom 22. Juni 2015 an, dass nach dem Willen dieser Bank beim Abschluss des Vertrages mit E._____ «das Vorliegen von besonderen Umständen [im Sinne der 'Korrespondenzinstruktionen'] auf besondere spezifische Dokumente zugeschnitten sei» (Vernehmlassung, S. 7). Wie es sich damit verhält, kann hier aber dahingestellt bleiben. Denn mit Recht bestreiten die Verfahrensbeteiligten nicht, dass jedenfalls der wirkliche Wille der verstorbenen E._____ in Bezug auf die Wendung «besondere Umstände» in den «Korrespondenzinstruktionen» nicht mehr zu ermitteln ist.

9.3.3 Mangels Nachweises eines übereinstimmenden wirklichen Willens der Vertragsparteien in Bezug auf die Bedeutung des Passus «besondere Umstände» in den «Korrespondenzinstruktionen» ist zu untersuchen, wie die Erklärung, dass die banklagernde Zustellung an E._____ unter dem Vorbehalt solcher Umstände steht, nach dem Vertrauensprinzip von den Vertragsparteien verstanden werden durfte und musste.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Beschwerdegegnerin die entsprechende Willenserklärung E._____s nach Treu und Glauben nur so verstehen konnte und musste, dass beim Tod dieser Kontoinhaberin jedenfalls

dann «besondere Umstände» vorliegen, welche eine banklagernde Zustellung nicht genügen lassen, wenn die Kenntnisnahme eines Schreibens der Bank durch die Rechtsnachfolger der Verstorbenen in für die Bank erkennbarer Weise zur Wahrung der Interessen der Rechtsnachfolger von Bedeutung ist – dies vor allem dann, wenn wie hier nicht wiedergutzumachende Nachteile drohen. Die Beschwerdegegnerin hätte dieser Willenserklärung in guten Treuen den Sinn beilegen müssen, dass sie als Bank in einer solchen Konstellation verpflichtet sein sollte, zumindest sicherzustellen, dass die Rechtsnachfolger E._____s die Möglichkeit erhalten, von der Tatsache der banklagernden Zustellung eines solchen Schreibens Kenntnis zu nehmen.

Nach Treu und Glauben konnte und musste auch E._____ der gleichlautenden Willenserklärung der Beschwerdegegnerin, wonach die vereinbarte Zustellmodalität (banklagernde Zustellung) bei «besonderen Umständen» nicht gelten sollte, keinen anderen Sinn beimessen. Denn zum einen durfte E._____ nach dem Vertrauensprinzip davon ausgehen, dass sich die Beschwerdegegnerin grundsätzlich zur Wahrung der berechtigten Interessen der Kontoinhaberin bzw. ihrer Rechtsnachfolgerinnen verpflichtet. Zum anderen ist dem «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» und den darin enthaltenen «Korrespondenzinstruktionen» nicht zu entnehmen, dass der fragliche Vorbehalt besonderer Umstände – wie die Beschwerdegegnerin im genannten E-Mail vom 22. Juni 2015 behauptete – nur anwendbar sein sollte, wenn der Bankkunde ein Formular betreffend «eine separate Versandinstruktion» unterzeichnet und er damit für bestimmte Dokumente ausdrücklich eine andere Zustellungsform wünscht (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 6).

Nach dem Ausgeführten ergibt die Auslegung der «Korrespondenzinstruktionen» nach dem Vertrauensprinzip, dass die Beschwerdegegnerin vertraglich dazu verpflichtet war, zu gewährleisten, dass beim Tod E._____s deren Rechtsnachfolgerinnen Kenntnis von der Tatsache der banklagernden Zustellung von Schreiben der Beschwerdegegnerin erhalten können, welche für diese Bank erkennbar zur Wahrung berechtigter Interessen dieser Rechtsnachfolgerinnen von Bedeutung sind. Dieser Schluss rechtfertigt sich umso mehr, als eine bloss banklagernde Zustellung in einer solchen Konstellation unangemessen wäre, weil nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass die Rechtsnachfolger E._____s Kenntnis von deren Vertrag mit der Beschwerdegegnerin erhalten (vgl. auch vorn E. 6.1 am Ende).

9.3.4 Vorliegend war für die Beschwerdegegnerin erkennbar, dass die von ihr ausgestellte Bescheinigung der Einmalzahlung vom 31. Mai 2013 für die Wahrung der berechtigten Interessen der Rechtsnachfolgerinnen E._____s von Bedeutung war. Demgemäss genügte vereinbarungsgemäss die banklagernde Zustellung dieser Bescheinigung für sich alleine nicht für eine rechtsgültige Zustellung an diese Rechtsnachfolgerinnen bzw. Beschwerdeführerinnen. Dahingestellt bleiben kann unter diesen Umständen, ob das Abkommen AT und das IQG überhaupt eine gestützt auf eine privatrechtliche Vereinbarung vorgenommene banklagernde Zustellung der Bescheinigung zulassen.

Die Beschwerdeführerinnen hatten erst aufgrund eines Schreibens der Beschwerdegegnerin vom 26. August 2014 (Akten Vorinstanz, act. 20) die Möglichkeit, von der Bescheinigung und/oder deren banklagernden Zustellung Kenntnis zu nehmen. Ihr «Einspruch» bei der Beschwerdegegnerin vom 18. September 2014 erfolgte deshalb innert der gesetzlichen Frist von 30 Tagen (vgl. E. 5.2.3) und war damit entgegen der Auffassung der Vorinstanz rechtzeitig. Der angefochtene Entscheid ist somit insoweit nicht rechtskonform, als die Vorinstanz damit die Anträge der Beschwerdeführerinnen mit der Begründung aus dem Recht gewiesen hat, ihr «Einspruch» bei der Zahlstelle sei verspätet erfolgt. Ferner hat die Beschwerdegegnerin formell betrachtet zu Recht mit ihrer am 21. Oktober 2014 ausgestellten Bestätigung der Gültigkeit der ersten Bescheinigung einen materiell-rechtlichen Entscheid getroffen.

10.

Es bleibt damit zu prüfen, ob die Einmalzahlung in der Höhe von EUR […] zu Recht erhoben worden ist (und die Beschwerdegegnerin demgemäss die Gültigkeit ihrer ersten Bescheinigung vom 31. Mai 2013 auch materiell betrachtet richtigerweise bestätigt hat).

10.1

10.1.1 Vorliegend liess es die Beschwerdegegnerin, nachdem sie vom Tod E._____s Kenntnis erhalten hatte, zunächst dabei bewenden, den Gerichtskommissären Dr. F._____ und Dr. G._____ mitzuteilen, mit welchen Dokumenten die Erben der Verstorbenen ein Auskunftsrecht erhalten können. Aktiv Schritte zur Eruierung der Erben E._____s unternommen hat sie nicht. Die Beschwerdegegnerin stellte sich stattdessen auf den Standpunkt, es sei ihr aufgrund der Rechtsprechung zum Bankgeheimnis und aufgrund des Straftatbestandes von Art. 271 StGB (verbotene Hand-

lungen für einen fremden Staat) verwehrt, österreichischen Gerichtskommissären direkt Informationen über einen möglichen Kunden bekanntzugeben. Nach Kontaktaufnahme mit Dr. F._____ und Dr. G._____ beschränkte sich die Beschwerdegegnerin bis zur Ausstellung der Bescheinigung vom 31. Mai 2013 darauf, dem Bezirksgericht K._____ die aufgrund eines Rechtshilfeverfahrens geforderten Daten über die streitbetroffene Kontobeziehung bekanntzugeben und die für die Erbinnen E._____s bestimmten Schreiben banklagernd zuzustellen. Bei letzteren Zustellungen waren die Schreiben ohne Nennung einzelner Namen an die «Erben» E._____s adressiert, da der Beschwerdegegnerin die Erbinnen bzw. die Beschwerdeführerinnen offenkundig nicht bekannt waren.

Zwar äusserte die Beschwerdegegnerin noch in einem Schreiben vom 26. August 2014 die Ansicht, dass Dr. F._____ und die österreichischen Behörden Kenntnis vom Abkommen AT gehabt hätten und es an ihnen gelegen hätte, die notwendigen Schritte zu unternehmen (vgl. Beschwerdebeilage 15 S. 2). Indessen verkannte sie damit, dass sie aufgrund des Abkommens AT verpflichtet gewesen wäre, vor Erhebung der Einmalzahlung die Erbinnen der Verstorbenen ausfindig zu machen. Letzteres ergibt sich daraus, dass Art. 12 Abkommen AT eine ausdrückliche Regelung für die versäumte Identifizierung der betroffenen Person durch die Zahlstelle vorsieht (vgl. vorn E. 5.1.5) und das Abkommen bei Fällen der Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt von Rechtsnachfolgern in die Stellung der betroffenen Person statuiert (vgl. vorn E. 5.1.1).

Die abkommensrechtliche Pflicht, vor Erhebung der Einmalzahlung in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge die Rechtsnachfolger der betroffenen Person zu identifizieren und die dazu erforderlichen Nachforschungen durchzuführen, wird entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin weder durch das Bankgeheimnis im Sinne von Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0), noch durch Art. 271 StGB eingeschränkt oder gar aufgehoben. Denn in diesem Zusammenhang gilt der Vorrang des Völkerrechts, und zwar mit Blick auf den Umstand, dass das Abkommen AT jüngeren Datums als die genannten bundesgesetzlichen Vorschriften ist, unabhängig von der Frage der Weitergeltung der sog. Schubert-Praxis (vgl. vorn E. 4.5).

Vor diesem Hintergrund kann dahingestellt bleiben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang nach dem landesinternen Recht eine Pflicht der Bank besteht, beim Tod eines Kontoinhabers nach Erben nachzuforschen

(vgl. dazu CLAUDE BRETTON-CHEVALLIER/MÉGEVAND NOTTER, La banque face aux demandes de renseignements des héritiers, in: Not@lex – Revue de droit privé et fiscal du patrimoine, 2011, S. 121 ff., S. 125 f.; GENEVIÈVE BRUNNER, Der Tod des Bankkunden, 2011, S. 114 f. [je mit Hinweisen]). Aus dem gleichen Grund muss hier nicht geklärt werden, ob die Beschwerdegegnerin nach ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen, welche nach dem «Basisdokument Konto-/Depotbeziehung» auf die Kundenbeziehung zu E._____ (bzw. ihren Rechtsnachfolgerinnen) anwendbar sind, vom Bankgeheimnis entbunden ist, soweit es um die Wahrung berechtigter Interessen der Kontoinhaberin (bzw. Kontoinhaberinnen) geht. Ebenso wenig braucht entschieden zu werden, ob eine entsprechende Klausel betreffend die Wahrung berechtigter Interessen als rechtsgültiger Vertragsbestandteil gelten würde und sie es gegebenenfalls der Beschwerdegegnerin (auch) nach dem landesinternen Recht erlaubt hätte, nach den Erbinnen E._____s nachzuforschen.

10.1.2 Wie dargelegt, hat die Beschwerdegegnerin in abkommenswidriger Weise die Beschwerdeführerinnen vor Erhebung der Einmalzahlung nicht identifiziert. Die Einmalzahlung wurde deshalb zu Unrecht vorgenommen. Daran nichts zu ändern vermag der Umstand, dass es nach der Wegleitung IQG in gewissen Fällen für die Erhebung einer Einmalzahlung bei Tod des Kontoinhabers keiner Ermächtigung seitens der Erben bedarf. Ebenso ist unerheblich, dass gemäss dieser Wegleitung in bestimmten Konstellationen anstelle der Erben der (allfällige) Willensvollstrecker das nach dem jeweils einschlägigen Abkommen den Rechtsnachfolgern der betroffenen Person zustehende Wahlrecht auszuüben hat (vgl. dazu vorn E. 5.4). Denn als blosse Verwaltungsverordnung vermag die Wegleitung IQG die Abkommensordnung von vornherein nicht zu derogieren (vgl. allgemein zur Verwaltungsverordnung vorn E. 4.5; zum Vorrang des Völkerrechts vorn E. 4.4).

10.2 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und es ist festzustellen, dass die Einmalzahlung in der Höhe von EUR […] zu Unrecht erhoben worden ist. Da die Rechtsnachfolgerinnen der verstorbenen betroffenen Person erst nachträglich durch die Beschwerdegegnerin identifiziert wurden, ist die Sache sodann zur Durchführung eines Verfahrens im Sinne von Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT an die Vorinstanz zurückzuweisen. Denn namentlich mit Blick auf den Umstand, dass Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT die Durchführung eines Verfahrens im Sinne dieser Abkommensvorschrift vom Einverständnis

der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten abhängig macht, als zuständige Behörde der Schweiz nach Art. 2 Bst. d zweiter Gedankenstrich Abkommen AT das Eidgenössische Finanzdepartement oder die von ihm bestimmte Behörde gilt und nach Art. 9 Abs. 2 IQG bei nachträglicher Identifizierung einer betroffenen Person ein Gesuch um steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten bei der ESTV einzureichen ist (vgl. zu letzter Vorschrift vorn E. 5.2.4), ist die ESTV und nicht das Bundesverwaltungsgericht als zuständig für die Durchführung des genannten Verfahrens zu betrachten.

Die Vorinstanz wird den Beschwerdeführerinnen als Rechtsnachfolgerinnen E._____s mit dem Einverständnis der zuständigen österreichischen Behörde, das heisst mit dem Einverständnis des Bundesministers für Finanzen oder der von ihm bestimmten Behörde (vgl. Art. 2 Bst. d erster Gedankenstrich Abkommen AT), Gelegenheit einräumen müssen, die Rechte und Pflichten im Sinne von Art. 5 Abkommen AT wahrzunehmen.

Ergänzend ist anzumerken, dass hier dahingestellt bleiben kann, ob die vorn in E. 5.5 dargestellte Rechtsprechung zu den Folgen der Verletzung der Informationspflicht der Zahlstelle – wie die Beschwerdeführerinnen unter Berufung auf verfassungsmässige Rechte geltend machen – aufzugeben ist. Denn vorliegend wurde die Einmalzahlung, wie gesehen (E. 10.1), (schon) aus einem anderen Grund (Verletzung der Identifikationspflicht) zu Unrecht erhoben.

Zwar beantragen die Beschwerdeführerinnen im Sinne einer Beweisofferte ihre Befragung als Partei sowie die Einholung eines Sachverständigengutachtens betreffend die Steuerbelastung bei freiwilliger Meldung. Die Tatsachen, welche die Beschwerdeführerinnen mit diesem Begehren zu beweisen suchen, nämlich zum einen der Umstand, dass sie statt der Einmalzahlung die Meldung gewählt hätten, und zum anderen das Vorliegen einer erheblichen Steuerersparnis im Falle der Meldung, sind jedoch nach dem Gesagten für den Ausgang des vorliegenden Beschwerdeverfahrens nicht von Bedeutung. Dementsprechend ist den Anträgen auf persönliche Befragung der Beschwerdeführerinnen und Einholung eines Gutachtens eines Experten in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattzugeben (vgl. vorn E. 1.6).

11.

11.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten

ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vor diesem Hintergrund sind die auf Fr. 14'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 3'500.- den Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 14'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 10'500.- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

11.2

11.2.1 Ganz oder teilweise obsiegende Parteien haben für ihnen erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Obsiegt eine Partei nur teilweise, ist die Parteientschädigung entsprechend zu kürzen (Art. 7 Abs. 2 VGKE).

11.2.2 Die teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen haben am 22. Februar 2016 detaillierte Kostennoten über Fr. 6'890.70 + EUR 25'126.74 + EUR 8'107.50 + EUR 3'818.75 (inkl. Auslagen) eingereicht. Es handelt sich dabei um Kostennoten der von den Beschwerdeführerinnen beigezogenen drei Vertreter (Rechtsanwalt L._____, Rechtsanwalt Brühwiler sowie die Q._____ GmbH & Co. KG). Die erwähnten Beträge setzen sich dabei namentlich aus Aufwendungen für das Verfahren vor der Beschwerdegegnerin, für das vorinstanzliche Verfahren sowie das Beschwerdeverfahren zusammen.

11.2.3 Über die Parteientschädigung für das Verfahren vor der Beschwerdegegnerin und das (Grundlage der angefochtenen Verfügung bildende) vorinstanzliche Verfahren wird die ESTV, an welche die Sache zur Durchführung eines Verfahrens im Sinne von Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT zurückgewiesen wird (vgl. E. 10.2), befinden müssen.

Hier zu entscheiden ist einzig, ob den Beschwerdeführerinnen für das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten ist. Dementsprechend ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren für die in einer der Kostennoten aufgeführten, im Zeitraum vom 16. September 2014 bis 24. November 2014 erbrachten Leistungen der Q._____ GmbH & Co. KG im Betrag von EUR 8'107.50 keine Entschädigung zuzusprechen.

Aus dem gleichen Grund nicht als Aufwand für das Beschwerdeverfahren zu entschädigen sind die in den Kostennoten der Rechtsanwälte L._____ und Brühwiler ausgewiesenen Aufwendungen für die Verfahren vor der Beschwerdegegnerin sowie der Vorinstanz, die sich nach Angaben dieser Rechtsvertreter auf insgesamt rund 3 bzw. 15 Stunden zu einem Stundenansatz von Fr. 250.- bzw. EUR 250, also (rund) Fr. 750.- bzw. EUR 3'750.- belaufen.

Die aktenkundige Kostennote der Q._____ GmbH & Co. KG enthält sodann überwiegend Positionen, welche nicht das vorliegende Beschwerdeverfahren, sondern einen beim österreichischen Bundesministerium für Finanzen (BMF) gestellten Rückerstattungsantrag betreffen. Bei dieser Kostennote steht einzig die Position «Gegenlesen der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht CH, kleine Anpassungen, Erstellen der Schätzung für Steuernachzahlung bei Offenlegung» in einem hinreichenden, die Möglichkeit einer Entschädigung als notwendigen Aufwand (vgl. dazu sogleich E. 11.2.4) grundsätzlich eröffnenden Zusammenhang zum vorliegenden Verfahren.

11.2.4 Die Parteienschädigung hat nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE). Parteikosten sind dann als notwendig zu betrachten, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen; ob dies zutrifft, bestimmt sich nach der Prozesslage, wie sie sich dem Betroffenen im Zeitpunkt der Kostenaufwendung darbot (Urteile des BVGer A-3290/2013 vom 3. Juni 2014 E. 10.4, A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 2.2.2). Entsprechend werden im Rahmen des richterlichen Ermessens gewisse Umstände regelmässig als Reduktionsgründe anerkannt. Eine Reduktion wird namentlich dann vorgenommen, wenn die Partei schuldhaft unnötige Kosten verursacht hat. Zu einer Reduktion führen etwa Wiederholungen in Rechtsschriften und Eingaben, in denen gegenüber den vorher eingereichten Rechtsschriften materiell nichts Neues vorgebracht wird. Zu einer Kürzung der Parteientschädigung kann gemäss Rechtsprechung auch der vermeidbare Koordinationsaufwand, der durch den Beizug mehrerer Anwältinnen und Anwälte entstanden ist, führen (vgl. Urteile des BVGer A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 2.5, A-7976/2010 vom 20. Oktober 2011 E. 8.2.4.2, A-1682/2010 vom 4. Mai 2011 E. 15.3).

Kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Ergebnis, dass die Kostennote zu reduzieren ist, kürzt es sie in pauschaler Weise und ohne einlässliche

Berechnung (Urteile des BVGer A-2551/2012 vom 1. April 2014 E. 14.2.1, A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 2.5).

11.2.5 Für das Beschwerdeverfahren weist die Kostennote von Rechtsanwalt Brühwiler einen Aufwand von rund 24 Stunden (à Fr. 250.- pro Stunde) und diejenige von Rechtsanwalt L._____ einen solchen von 85 Stunden (à EUR 250.- pro Stunde) aus. Dazu kommt ein geltend gemachter Zeitaufwand von 4,5 Stunden (à EUR 150.-) für die hiervor genannte Position «Gegenlesen der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht CH […]» in der Kostennote der Q._____ GmbH & Co. KG. Der sich daraus ausgebende Aufwand von rund 113,5 Stunden für das Beschwerdeverfahren erscheint dem Bundesverwaltungsgericht als übersetzt, auch wenn nicht zu verkennen ist, dass es sich um ein komplexes Beschwerdeverfahren handelt. Denn in diesem Zusammenhang ist zum einen zu berücksichtigen, dass mehrere Absätze in den Eingaben der Beschwerdeführerinnen im vorliegenden Beschwerdeverfahren das bereits vor der Vorinstanz im Antrag auf Erlass einer Verfügung Ausgeführte entweder wörtlich wiederholen oder nur geringfügig modifiziert wiedergeben. Zum anderen fällt ins Gewicht, dass vorliegend weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich ist, dass die Doppel- und teilweise Dreifachvertretung durch Rechtsanwalt L._____, Rechtsanwalt Brühwiler und die Q._____ GmbH & Co. KG unerlässlich war. Letzteres gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass in komplexen Verfahren namentlich mit Auslandsbezug Vertretungen häufig gemeinsam wahrgenommen werden (vgl. Urteil des BVGer A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 3.3.3).

Da nach dem Gesagten erstellt ist, dass die Kostennoten zu reduzieren sind, sind sie pauschal und ohne einlässliche Berechnungen zu kürzen (vgl. E. 11.2.4). Angesichts der gegebenen Umstände und unter Berücksichtigung der vorliegenden Kostennoten, bei welchen sich die veranschlagten Stundenansätze im gesetzlichen Rahmen bewegen (vgl. Art. 10 Abs. 2 VGKE), ist die Parteientschädigung der Beschwerdeführerinnen für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen (für den Fall vollumfänglichen Obsiegens) auf insgesamt Fr. 21'000.- festzusetzen. Dieser Betrag umfasst grundsätzlich sämtliche Kosten, aufgrund des ausländischen Wohnsitzes der Beschwerdeführerinnen nicht jedoch die Mehrwertsteuer (vgl. zum mehrwertsteuerlichen Leistungsort bei der Rechtsvertretung Art. 8 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG; SR 641.20] sowie Urteile des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 10.2, A-1531/2015 vom 26. Juni 2015 E. 4.2).

Der erwähnte Betrag von Fr. 21'000.- ist, da die Beschwerdeführerinnen teilweise unterlagen, um einen Viertel auf Fr. 15'750.- zu kürzen. Die Parteientschädigung von Fr. 15'750.- ist der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (vgl. Art. 64 Abs. 3 VwVG).

12.

Angesichts des Umstandes, dass höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, ob Entscheide betreffend die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten durch Einmalzahlung Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne des BGG bilden (vgl. dazu Urteile des BGer 2C_970/2015 vom 3. November 2015 E. 2.2, 2C_48/2015 vom 20. Januar 2015 E. 2.1), rechtfertigt es sich, die Rechtsmittelbelehrung vorliegend konditional zu formulieren (vgl. Urteile des BVGer A-5178/2014 vom 13. Oktober 2015 E. 10, A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 10, A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 E. 7).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Der Antrag der Beschwerdeführerinnen auf Durchführung einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, die angefochtene Verfügung der ESTV vom 22. September 2015 aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Durchführung eines Verfahrens im Sinne von Art. 12 Ziff. 1 Abkommen AT an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Es wird festgestellt, dass die von der C._____ AG vorgenommene Einmalzahlung in der Höhe von EUR […] zu Unrecht erhoben worden ist.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 14'000.- festgesetzt und im Umfang von Fr. 3'500.- den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Der Betrag von Fr. 3'500.- wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 14'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 10'500.- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Beschwerdegegnerin hat den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine Parteientschädigung für das Beschwerdeverfahren von Fr. 15'750.- zu entrichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde);
– die Beschwerdegegnerin (Ref.-Nr. […]; Gerichtsurkunde);
– die Vorinstanz (Ref.-Nr. […]; Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist.

Sofern es sich bei diesem Entscheid nicht im Sinne der Erwägungen um einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen handelt, kann dagegen innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind.

So oder anders ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat sie die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: